

DECIZIA nr. 340/20.06.2017
privind soluționarea contestației formulate de
doamna **B**,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/08.05.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Serviciul Fiscal Orășenesc Buftea cu adresa nr. cccc/26.04.2017, înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/08.05.2017, completată cu adresa înregistrată sub nr. cccc1/29.05.2017, cu privire la contestația formulată de doamna B, CNP, cu domiciliul în, județul Ilfov, cu domiciliul procesual ales la av. N, în București,

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Serviciul Fiscal Orășenesc Buftea sub nr. oooo/10.04.2017, îl constituie Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddd/31.12.2016, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de **x lei** reprezentând accesorii aferente impozitului pe venituri din activități independente în sumă de **y lei**, aferente diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de **z lei** și accesorii aferente regularizărilor din CASS în sumă de **w lei**, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Serviciul Fiscal Orășenesc Buftea, comunicată la data de 16.03.2017.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **doamna B**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a cauzei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată doamna B solicită constatarea nulității actului administrativ fiscal atacat și anularea acesteia pentru următoarele motive:

- actul atacat este nul fiind emis în temeiul vechiului Cod de procedură fiscală și se întemeiază în tot pe dispozițiile vechiului Cod de procedură fiscală și solicită în baza art. 49 din Noul Cod de procedură fiscală nulitatea acestui act viciat;

- contribuabila invocă dispozițiile Comisiei Centrale Fiscale nr. 6/2004 din 23.09.2004 considerând că nu se poate pretinde executarea obligației fiscale stabilite dacă actul nu a fost comunicat potrivit legii;

- documentele prin care au fost instituite obligații de plată sunt emise în data de 29.03.2016 sau 08.04.2016 dar în baza acestora sunt calculate accesorii pentru perioada 26.03.2015-30.06.2016, perioadă anterioară emiterii actului administrativ, ceea ce rezultă că sunt încălcate dispozițiile Comisiei centrale fiscale nr. 6/2004 din 23.09.2004;

- pentru decizia de impunere nr. decdec2/2016 privind plățile anticipate pe anul 2015 au fost calculate accesorii pentru perioada 26.06.2015-30.03.2016 deși a fost comunicată în data de 29.03.2016 și a plătit diferențele în data de 30.03.2016. Aceasta a plătit la nivelul anului 2013 potrivit deciziei de impunere pentru anul 2013, singura decizie emisă de ANAF;

- a depus la termen declarațiile privind veniturile anticipate în anii 2014 și 2015 și declarații privind venitul realizat în anul 2014 și 2015, dar organul fiscal nu a emis nicio decizie de impunere până în data de 29.03.2016 când a emis un număr de 8 decizii de impunere în perioada 29.03.2016-08.04.2016 pentru anii 2014, 2015 și 2016;

- prin decizia atacată este indicat un document cu nr. dec2/2016, act necomunicat acesteia.

În concluzie, contestatara solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de calcul accesorii nr. dddd/31.12.2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov.

II. Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Serviciul Fiscal Orășenesc Buftea pe baza evidenței fiscale a emis Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddd/31.12.2016, prin care au fost stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de x lei reprezentând accesorii aferente următoarelor obligații de plată:

- impozitului pe venituri din activități independente în sumă de y lei;
 - diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă de z lei;
 - accesorii aferente CASS în sumă de w lei,
- calculate pentru perioada 26.03.2015-30.03.2016.

III. Față de constatările organului fiscal, susținerile contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1 Referitor la condițiile de nulitate invocate de societate

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara poate invoca nulitatea deciziei de calcul accesorii în condițiile în care, în actul administrativ fiscal sunt înscrise elementele prevăzute la art. 88 și art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. Dec/2016, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov au stabilit în sarcina contribuabilei accesorii aferente contribuțiilor salariale în sumă totală de x lei pentru perioada 26.03.2015-30.03.2016 “pentru plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri ale bugetului general consolidat”, în temeiul dispozițiilor “art. 88 lit. c și art. 119 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Prin contestația formulată contestatara invocă nerespectarea prevederilor legale în vigoare, pe motiv că decizia de calcul accesorii este emisă în baza unui Cod Procedură Fiscală abrogat, ceea ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 347 și art. 352 alin.(1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, care stipulează:

„Art.347 - (1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”

“Art. 352 – Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare.

(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi.”

Astfel, **speței îi sunt aplicabile prevederile prevăzute la art. 46 și art. 88 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015** care stipulează următoarele:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
 - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
 - c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
 - d) obiectul actului administrativ fiscal;*
 - f) temeiul de drept;*
 - g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
 - h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
 - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
 - j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*
- (3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).”*

Prin contestația formulată, contestatara invocă faptul că prin decizia de impunere atacată, temeiul de drept invocat în decizie, respectiv art. 88 lit. c și art 119 alin 4 din OG nr. 92/2003 nu erau în vigoare la data emiterii acesteia ceea ce conduce la nulitatea acesteia.

Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddd/31.12.2016 a fost emisă potrivit dispozițiilor legale în vigoare, respectiv:

1. - art. 342 alin 1 și art. 346 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 342 Acte normative de aplicare

(1) Formularele necesare și instrucțiunile de utilizare a acestora privind administrarea creanțelor fiscale de către organul fiscal central, precum și orice norme sau instrucțiuni necesare aplicării unitare a prezentului cod se aprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

“Art. 346 Conflictul temporal al actelor normative

(1) Reglementările emise în temeiul actelor normative prevăzute la art. 354 rămân aplicabile până la data aprobării actelor normative de aplicare a prezentului cod, în măsura în care nu contravin prevederilor acestuia.”

2. - Ordinul nr. 2447/2014 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.438/2009 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creanțelor fiscale, prin care s-a aprobat formularul deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii.

Se reține și că decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddd/31.12.2016 atacată a avut în vedere prevederile legale aplicabile în vigoare, respectiv dispozițiile art. 46 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină actele administrative fiscale.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei invocarea unui temei de drept care la data emiterii deciziei de impunere nu mai era în vigoare, având în vedere că o parte din debitele asupra cărora s-au calculat accesoriile contestate provin din perioade anterioare datei de 01.01.2016, astfel cum urmează a fi prezentat mai jos, în cuprinsul prezentei decizii.

Mai mult, prevederile legale respective sunt similare prevederilor legale în vigoare începând cu data de 01.01.2016, după cum urmează:

- art. 88 lit. c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare <=> art. 98 lit. c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

- art. 119 alin 4 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare <=> art.174 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prezentarea unor motive de drept eronate, nu reprezintă motive de nulitate a deciziei de impunere, câtă vreme, conform prevederilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea actelor administrative fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor:

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 49 din Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a aratat și în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, actul administrativ fiscal "este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia".

Astfel, rezultă că decizia de calcul accesorii nr. dddd/31.12.2016, cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 49 din Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea 207/2015, susținerile privind nulitatea deciziei fiind nejustificate și vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile, în condițiile în care și-a motivat contestația formulată, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de x lei.

3.2. Referitor la accesoriile stabilite în sumă de x lei prin decizia atacată

Cauza supusă soluționării este dacă Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale nr. dddd/31.12.2016 a fost emisă de organele fiscale emitente cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddd/31.12.2016 Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Serviciul Fiscal Orășenesc Buftea a stabilit accesorii aferente impozitului din activități independente, diferențelor de impozit anual de regularizat în sumă totală de x lei pentru perioada 26.03.2015-30.03.2016, aferente debitelor stabilite prin:

- decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit / contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2015 nr. dec3/29.03.2016, emisă pentru servicii în cadrul practicii de insolvență, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă totală de a lei (a1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2015) și plăți anticipate cu titlu de CASS în sumă de s lei (s1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2015), comunicată sub semnătură în data de 30.03.2016;

- decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit / contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2015 nr. Dec4/29.03.2016, emisă pentru activități juridice, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă totală de d lei (d1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2015) și plăți anticipate cu titlu de CASS în sumă de f lei (f1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2015), comunicată sub semnătură în data de 30.03.2016;

- decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit / contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016 nr. Dec5/08.04.2016, emisă pentru servicii în cadrul practicii de insolvență, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă totală de g lei (g1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2016) și plăți anticipate cu titlu de CASS în sumă de h lei (h1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2016);

- decizia de impunere nr. dec2/2016;

- decizia de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit / contribuții de asigurări sociale de sănătate/contribuții de asigurări sociale pe anul 2016 nr. Dec6/08.04.2016, emisă pentru activități juridice, prin care au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă totală de j lei (j1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2016) și plăți anticipate cu titlu de CASS în sumă de k lei (k1 lei pentru fiecare trimestru al anului 2016).

Contribuabila menționează că documentele prin care au fost instituite obligații de plată sunt emise în data de 29.03.2016 sau 08.04.2016 dar în baza acestora sunt calculate accesorii pentru perioada 26.03.2015-30.06.2016, perioadă anterioară emiterii actului

administrativ, ceea ce rezultă că sunt încălcate dispozițiile Comisiei centrale fiscale nr. 6/2004 din 23.09.2004.

În drept, potrivit art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se precizează:

“Art. 352 – Aplicarea legii noi și ultraactivarea legii vechi

(1) Dispozițiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare.

(2) Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod ramân supuse legii vechi.”

În ceea ce privește modalitatea de calcul a dobanzilor de intarziere care fac obiectul acestei contestatii, prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (2) si art. 120¹ alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 119-(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

“Art. 120-(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”

“Art. 120¹-(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

Începand cu data de 01.01.2016 aplicabile sunt prevederile art. 173 alin. (1) si alin. (2), art. 174 alin. (1) si art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 173 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.”

“Art. 174 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

“Art. 176 - (1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Potrivit prevederilor art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 84 - (6) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuală se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie, privind colectarea creanțelor bugetare."

Din prevederile legale sus invocate rezultă că diferența de impozit pe venit se achită în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei de impunere anuală, iar pentru nerespectarea termenului se datorează dobânzi de întârziere, după caz, în funcție de momentul plății și de perioadele de întârziere înregistrate.

Potrivit prevederilor art. 82 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 82 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente, din cedarea folosinței bunurilor, cu excepția veniturilor din arendare, precum și venituri din activități agricole sunt obligați să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de impozit, exceptându-se cazul veniturilor pentru care plățile anticipate se stabilesc prin reținere la sursă.

(2) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiterea unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. în cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (3), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra veniturilor net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal (...)

(3) Plățile anticipate se efectuează în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar plata impozitului anual se efectuează potrivit deciziei de impunere".

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că accesoriile se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. În ceea ce privește diferențele de impozit anual de regularizat stabilite în plus, acestea se individualizează de către organul fiscal **prin decizii de impunere care produc efecte juridice din momentul în care sunt comunicate contribuabilului, inclusiv în ceea ce privește calcularea accesoriilor aferente.** Stingerea obligațiilor de plată se face cu respectarea ordinii legale, expres prevăzută de Codul de procedură fiscală, iar accesoriile se calculează **numai pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor de plată, scadență care, în cazul impozitului pe venit (diferențe de impozit anual de regularizat) este determinată în funcție de data comunicării deciziilor de impunere prin care s-au individualizat obligațiile de plată, accesoriile fiind stinse doar după ce au fost comunicate titlurile de creanță prin care au fost individualizate obligațiile de plată datorate cu titlu de accesorii.**

Din „Situația analitică debite plăți solduri”, se reține că în contul „venituri din profesii libere și comerciale”, „diferențe de impozit anual de regularizat” și „CASS” contribuabila B a **efectuat plăți voluntare**, sume ce au stins parțial obligații principale, obligații fiscale anterioare, în ordinea vechimii, dar și accesorii conform prevederilor legale mai sus citate.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei transmise de organul fiscal, din

referatul cauzei, precum și din adresa privind completarea dosarului contestației urmare solicitării organului de soluționare a contestației rezultă următoarele:

- contribuabila a depus în data de 27.09.2013 înregistrarea domiciliului fiscal pe raza județului Ilfov, iar în data de 05.04.2016, Serviciul Orășenesc Buftea a confirmat primirea dosarului fiscal;

- după preluarea dosarului fiscal, organul fiscal a emis pentru anii 2014 și 2015 decizii de impunere privind plățile anticipate cu titlu de impozit pe venit/CASS comunicate contribuabilului în data de 30.03.2016;

- prin decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii contestată au fost calculate accesorii asupra debitelor instituite în anul 2016 și comunicate în 30.03.2016;

- din situația analitică debite plăți solduri a doamnei B pentru contul "51 - impozit pe venituri din activități independente" rezultă că au fost efectuate la termenele scadente plăți voluntare de m lei pentru fiecare trimestru al anului 2014 și 2015, fără a fi evidențiate în fișa fiscală obligații de plată, iar pentru anul 2016 a efectuat plăți în sumă de n lei;

- din situația analitică debite plăți solduri aferentă anului 2016 rezultă că din plățile efectuate de contribuabilă s-au stins în ordinea vechimii debitele stabilite în anul 2016;

- prin decizia atacată au fost calculate accesorii pentru diferențe de impozit anual de regularizat evidențiate prin documentul nr. dec2/2016;

- în referatul cu propuneri de soluționare organul fiscal precizează că documentul nr. dec2/2016 reprezintă borderoul de preluare a debitelor din Certificatul de atestare fiscală de transfer nr. caf/03.03.2016 emis de Administrația sector 1 a Finanțelor Publice, prin care s-au preluat termenele scadente conform situației analitice debite plăți solduri, anexată la certificatul de atestare fiscală și la dosarul cauzei;

- din situația analitică debite plăți solduri a doamnei B pentru contul "63 - diferențe de impozit anual de regularizat" rezultă că în anul 2014 a fost efectuată o singură plată în data de 15.10.2014 în sumă de c lei care a stins debitul stabilit pentru anul 2014, iar în anul 2016 a efectuat plăți în sumă totală de v lei care au stins din debite curente, debite restante dar și accesorii pentru care nu există la dosarul cauzei depuse dovezi de comunicare;

- din situația analitică debite plăți solduri a doamnei B pentru contul "111 - CASS datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente și persoanele care nu realizează venituri" rezultă că au fost efectuate la termenele scadente plăți voluntare de t lei pentru fiecare trimestru al anului 2014 și 2015, fără a fi evidențiate în fișa fiscală obligații de plată, iar pentru anul 2016 a efectuat plăți în sumă de r lei;

- din situația analitică debite plăți solduri aferentă anului 2016 rezultă că din plățile efectuate de contribuabilă s-au stins în ordinea vechimii debitele stabilite în anul 2016.

În speță sunt aplicabile dispozițiile pct.5 din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 6/2004 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală modificată prin articolul unic din Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 2/2014 privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, aprobată prin OMFP nr. 550/2014:

“Contribuabilii carora nu le sunt incidente prevederile art. 82 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, teza a 2-a, întrucât nu au avut obligația efectuării de plăți anticipate în anul precedent, au obligația efectuării plăților anticipate pentru anul curent, pentru sumele cu titlu de impozit sau contribuții sociale înscrise în decizie și pentru care termenele de plată au expirat, la data comunicării de către organul fiscal a deciziei de impunere pentru plăți anticipate.

În situația în care organul fiscal comunică contribuabililor deciziile de plăți anticipate după expirarea termenelor de plată prevăzute de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, aceștia nu datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între termenul de plată prevăzut de Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și data comunicării deciziei de plăți anticipate, inclusiv.”

Față de cadrul legal menționat anterior și de documentele existente la dosarul contestației se reține obligația contribuabililor care realizează venituri din activități independente de a efectua plăți anticipate în contul impozitului pe venit/contribuției de asigurări sociale de sănătate, acestea fiind stabilite de organul fiscal **în baza veniturilor declarate de aceștia**, respectiv pe baza venitului estimat a fi realizat în anul respectiv, dacă a fost depusă declarație privind venitul estimat pentru anul curent sau **pe baza venitului net din activitatea respectivă determinat în anul anterior, prin aplicarea la acesta a cotei de impozitare de 16%**, iar în cazul impunerilor efectuate de organul fiscal după expirarea termenelor de plată, contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Dacă organul fiscal emite și comunică deciziile de impunere după expirarea termenului de plată, contribuabilii nu datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între termenul de plată și data comunicării deciziei de plăți anticipate.

Accesoriile se datorează pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale, ca o masură accesorie în raport cu debitul principal, iar contribuabilul are obligația de a achita în cursul anului plățile anticipate cu titlu de impozit în 4 rate egale, până la data de 25 inclusiv a ultimei luni din fiecare trimestru, iar în situația necomunicării deciziei de impunere contribuabilul are obligația să efectueze plăți anticipate la nivelul trimestrului IV al anului anterior. În situația în care nu a fost emisă decizie de impunere, contribuabilul nu datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între termenul de plată și data comunicării deciziei de plăți anticipate.

Din situația analitică plăți solduri se reține ca în contul „impozit pe venituri din activități independente”, „CASS datorate de persoanele care realizează venituri din activități independente și persoanele care nu realizează venituri” contribuabila B **a efectuat plăți voluntare pentru fiecare trimestru al anului 2014 și 2015 deși nu erau emise decizii de impunere cu obligații de plată stabilite.**

Prin referatul cauzei, organul fiscal emitent precizează că după preluarea dosarului fiscal a emis, pentru anii 2014-2015 decizii de impunere privind plăți anticipate comunicate contribuabilului în data de 30.03.2016, aplicația Gotica calculând obligații de plată accesorii de la data termenelor de plată stabilite conform prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv 25.03.2014, 26.06.2014, 25.09.2014, 19.12.2014, 25.03.2015, 25.06.2015, 25.09.2015, 21.12.2015, în loc de data comunicării.

Ținând cont de cele mai sus prezentate, de dispozițiile imperative ale legii, precum și de faptul că plățile efectuate de contestatoarele sting, în ordinea vechimii, obligații de plată principale și apoi obligațiile fiscale accesorii, **în ordinea vechimii în funcție de data comunicării**, de faptul că au fost stabilite accesorii pentru diferențe de impozit de regularizat printr-un document necomunicat contribuabilei, ținând cont că organul fiscal a calculat accesorii din 2015 pentru debite comunicate în 2016, ținând cont de prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2014 care precizează că în situația în care nu a fost emisă decizie de impunere contribuabilul nu datorează accesorii pentru perioada cuprinsă între termenul de plată și data comunicării deciziei de plăți anticipate, organul de soluționare contestației este în imposibilitatea de a se pronunța asupra accesoriiilor calculate de organul fiscal, motiv pentru care se impune desființarea Deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddd/31.12.2016 prin care au fost calculate accesorii în sumă totală de x lei.

Potrivit art. 7 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea

corecta a situației fiscale a contribuabilului. in analiza efectuata organul fiscal va identifica și va avea in vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecarui caz."

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilei** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Conform art.279 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: **"Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat in situația in care din documentele existente la dosar și in urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt in cauza dedusa soluționarii prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. in acest caz, organul emitent al actului desființat urmeaza sa incheie un nou act administrativ fiscal care trebuie sa aiba in vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației."**

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, unde se stipuleaza:

"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. inaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, daca se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetari la fața locului etc. in situația in care se pronunța o soluție de desființare totala sau parțiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. in mod corespunzator nu poate fi diminuata pierderea fiscala cu o suma mai mare decât cea inscrisa in actul desființat."

În consecință, față de cele prezentate mai sus, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov - Serviciul Fiscal Orășenesc Buftea va proceda la reanalizarea situației fiscale a contestatarei **B** ținând cont de prevederile legale în vigoare pentru a determina în mod corect situația fiscală a contribuabilei, de motivațiile acesteia, de **dispozițiile legale vizând ordinea de stingere în funcție de data comunicării**, precum și de cele reținute prin prezenta exercitându-și rolul activ in vederea **stabilirii corecte a obligațiilor fiscale datorate.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 7, art. 153, art. 165, art. 173, art. 174, art. 176 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art.82 și art. 84 din Codul fiscal, prevederile Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 2/2014, pct.11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015:

DECIDE:

Desființează Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. dddd/31.12.2016 prin care Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov -Serviciul Fiscal Orășenesc Buftea a stabilit în sarcina doamnei **B** accesorii aferente impozitului din activități independente, diferențelor de impozit de regularizat și CASS în sumă de **x lei**, urmând ca

organul fiscal să procedeze la **reanalizarea situației fiscale** a contribuabilei, ținând cont de prevederile legale, de motivațiile acesteia, precum și de cele reținute prin prezenta.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.